

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 36080C
Inscrit le 1^{er} avril 2015

Audience publique du 21 mai 2015

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 18 mars 2015 (n° 35626 du rôle)
dans un litige ayant opposé la société anonyme ... S.A., ...,
à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements**

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36080C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 1^{er} avril 2015 par Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 27 mars 2015, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 18 mars 2015 (n° 35626 du rôle), par lequel ledit tribunal a déclaré justifié le recours introduit par la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° ..., représentée par son conseil d'administration en fonctions, et tendant à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 1^{er} décembre 2014 en matière d'échange de renseignements, de manière à avoir annulé la décision directoriale du 1^{er} décembre 2014, renvoyé le dossier audit directeur en prosécution de cause et condamné l'Etat aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 30 avril 2015 par Maître Jean-Marc ASSA, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT et Maître Jean-Marc ASSA en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 mai 2015.

-

Par courrier du 1^{er} décembre 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société* ... », de lui fournir des renseignements pour le 9 janvier 2015 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 24 novembre 2014 de la part de l'autorité française compétente sur la base, d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1^{er} avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1960, ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par la « *Convention* », le dernier avenant ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désigné par la « *loi du 31 mars 2010* », et, d'un autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Ladite décision est libellée en les termes suivants :

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 24 novembre 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1^{er} avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 9 janvier 2015 au plus tard.

Identité de la personne concernée par la demande :

... SA

Adresse connue : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier votre situation fiscale, les autorités fiscales françaises nécessitent des renseignements. Celles-ci soupçonnent que la société ... exerce en France une activité commerciale de prestations de services informatiques et que le siège au Luxembourg correspond seulement à une adresse de domiciliation, c'est pourquoi elles souhaiteraient connaître la réalité des activités économiques de la société par le biais des flux financiers sur les comptes détenus par ... SA au Luxembourg.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2013 :

- Veuillez indiquer qui est (sont) le(s) titulaire(s) des comptes LU..., LU... et LU... auprès de la Banque ... Luxembourg ;

- Veuillez fournir le nom des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur ces comptes et veuillez préciser si Monsieur ..., Monsieur ..., Monsieur ... et Monsieur ... disposent de pouvoirs sur ces comptes ;

- Veuillez fournir le nom de la personne ayant ouvert les comptes même si la date d'ouverture du compte ne tombe pas dans la période visée ;

- Veuillez indiquer le montant des intérêts payés pour ces comptes ainsi que le montant des impôts payés sur les intérêts ;
- Veuillez fournir les relevés bancaires pour ces comptes ;
- Veuillez fournir des détails sur les virements effectués au bénéfice de la société ... SA et de la société ... SA, toutes les deux établies au Panama.

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 22 décembre 2014, la société ... fit déposer un recours tendant à l'annulation de la décision directoriale précitée.

Dans son jugement du 18 mars 2015, le tribunal reçut ce recours en la forme, le déclara justifié et annula en conséquence la décision directoriale déferée, tout en renvoyant l'affaire en prosécution de cause devant le directeur et en condamnant l'Etat aux frais de l'instance.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 1^{er} avril 2015, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 18 mars 2015.

L'Etat reproche au tribunal d'avoir retenu à tort que les autorités fiscales se seraient livrées à une pêche aux renseignements, nonobstant le fait que leur demande satisferait à toutes les conditions posées par la Convention et par la loi du 29 mars 2013. Ainsi, tout en ayant constaté à juste titre que la condition d'identification du contribuable visé serait satisfaite en l'espèce, le tribunal aurait conclu à tort que la condition de la finalité fiscale à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable ne serait pas vérifiée en l'espèce en se livrant à une interprétation erronée de cette norme, tout comme il aurait annulé à tort la décision directoriale par référence à la période couverte par le contrôle fiscal français.

En premier lieu, l'Etat rappelle que la demande des autorités françaises spécifierait l'identité de la personne concernée par la demande, à savoir la société ..., avec l'indication de l'adresse connue à ce moment de ladite société et de son numéro d'immatriculation au registre de commerce et des sociétés, ainsi que des noms et pourcentages d'actions des actionnaires ou fondateurs et des noms de ses directeurs. La circonstance que la société ... a transféré son siège le 12 novembre 2014 à une adresse différente ne serait pas opposable à l'autorité française pour ne pas avoir encore été publiée au Mémorial C au moment de la demande desdites autorités.

L'Etat estime en deuxième lieu que la demande française contiendrait toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés et notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite les recevoir.

En troisième lieu, l'Etat considère qu'en conformité à la Convention et à l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait clairement exposé dans la demande française en ce qu'il s'agirait de déterminer des revenus professionnels et d'établir l'impôt sur les sociétés. La demande des autorités françaises aurait en effet pour but de corroborer leur soupçon, acquis dans le cadre d'une

enquête fiscale française, que l'intimée aurait exercé en France une activité commerciale de prestations de services informatiques, de manière que le but fiscal tendrait à clarifier la situation fiscale réelle de l'intimée et de déterminer si une telle activité commerciale donnait le cas échéant lieu à une imposition des revenus afférents en France, le but étant notamment de vérifier s'il y a lieu à une imposition au titre d'un établissement stable. L'Etat rappelle encore que la demande des autorités françaises indiquerait que la période visée par le contrôle fiscal s'étendrait du 10 décembre 2010 au 31 décembre 2013, de manière qu'il serait clair que la décision directoriale entreprise, contenant une référence à l'année 2010, viserait les informations se rapportant à cette période sous contrôle du 10 décembre 2010 au 31 décembre 2013, au motif que le 10 décembre 2010 serait la date de la constitution de l'intimée. L'Etat ajoute que le contrôle de la comptabilité en France entre autres de l'exercice 2011 se serait nécessairement étendu aux éléments à partir du 10 décembre 2010, au motif que le premier exercice comptable de l'intimée aurait couvert la période du 10 décembre 2010 au 31 décembre 2011, conformément aux dispositions transitoires de ses statuts. Le tribunal aurait dès lors conclu à tort à l'annulation de la décision directoriale sur ce point.

Relativement à la condition de l'utilisation préalable des sources habituelles de renseignement prévues par les procédures fiscales internes françaises, l'Etat soutient que la demande des autorités françaises du 24 novembre 2014 contiendrait un descriptif précis et détaillé des faits et opérations du contrôle en cours et des résultats d'ores et déjà obtenus par les autorités françaises, de sorte qu'il serait démontré que lesdites autorités auraient utilisé leurs sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'être adressées à l'autorité compétente luxembourgeoise. L'Etat reprend les indications contenues à cet égard dans la demande du 24 novembre 2014 et renvoie à la confirmation expresse contenue dans ladite demande suivant laquelle les autorités françaises confirmeraient expressément avoir épuisé toutes leurs sources habituelles de renseignements internes, afin d'en déduire que cette condition prévue par l'article 22 de la Convention et l'article 18 (1) de la loi du 29 mars 2013 serait également remplie en l'espèce. Dans ces conditions, il n'appartiendrait pas à l'autorité luxembourgeoise d'analyser et d'apprécier le contenu concret et le déroulement de la procédure accomplie par les autorités françaises, voire de demander des justifications à l'autorité française, contrairement à la position prise par le tribunal.

L'Etat fait encore valoir qu'il serait de jurisprudence constante que l'autorité requérante n'aurait pas besoin de préciser les démarches accomplies en vertu de son droit interne et que les autorités françaises auraient néanmoins décrit de manière précise les contrôles accomplis en France. Dans ces conditions, le jugement entrepris n'aurait pas valablement pu mettre en plus à la charge des autorités françaises une obligation de preuve de sa présomption et leur reprocher, à défaut d'une telle preuve, de ne pas avoir épuisé toutes les sources habituelles de renseignements en droit interne français. Il s'y ajouterait que le tribunal se serait également livré à une appréciation inexacte des pièces jointes à la demande litigieuse. L'Etat se prévaut encore de la jurisprudence admettant que l'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois relatif à l'article 22 de la Convention a aménagé l'obligation de justification relative à la condition de l'épuisement des moyens d'investigation internes à charge de l'Etat requérant en ce sens que ce dernier n'est pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne, mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu'après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

Sur base de ces éléments, l'Etat conclut que la demande des autorités françaises contiendrait toutes les informations devant figurer dans une telle demande afin que les renseignements demandés puissent être considérés comme respectant la condition de la pertinence vraisemblable, notamment en ce qu'elle ne constituerait pas une demande de renseignements de nature spéculative, mais ferait état de l'existence de liens apparents avec

l'enquête des autorités françaises. L'Etat ajoute qu'un échange de renseignements en matière fiscale devrait porter sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration de l'impôt ou l'application de la législation des parties contractantes en matière fiscale, de manière que le but d'une demande d'échange de renseignements serait de collecter des renseignements dont il est probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'une personne déterminée. Le juge de l'Etat requis ne serait pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle, lequel justifie la demande de renseignements, est positivement établie, mais seulement de contrôler si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle et de l'enquête poursuivis dans l'Etat requérant. En outre, le litige sous examen serait un contentieux d'annulation et non de réformation, entraînant que son objet serait limité au contrôle de la régularité de la décision directoriale critiquée et non pas étendu à l'analyse du fond, dont notamment l'ensemble du dossier ayant pour objet le contrôle fiscal en France. L'Etat rappelle le contenu des informations fournies par les autorités françaises en guise de justification de la demande du 24 novembre 2014 et le fait qu'elles ont versé en annexe à cette dernière certains extraits bancaires, des historiques et comptes généraux relatifs à la période soumise au contrôle et un relevé récapitulatif des paiements à différents sociétés non françaises. Ainsi, la demande litigieuse souhaiterait reconnaître la réalité de l'activité économique de l'intimée par le biais des flux financiers sur les comptes par elle détenus au Luxembourg et aurait partant pour finalité de corroborer le soupçon des autorités françaises, acquis dans le cadre de l'enquête fiscale en cours, que l'intimée aurait exercé ou exercerait encore en France une activité commerciale de prestation de services informatiques. De la sorte, les renseignements demandés seraient à considérer comme vraisemblablement pertinents pour l'administration française requérante en ce qu'ils seraient nécessaires afin de clarifier la situation fiscale de l'intimée, de sorte que lesdits renseignements présenteraient *prima facie* un lien direct avec le contrôle fiscal de l'autorité française.

Par voie de conséquence, l'Etat estime que le tribunal aurait fait une interprétation erronée de la norme de la pertinence vraisemblable en estimant qu'il appartiendrait aux autorités françaises d'établir la présomption que l'intimée aurait exercé ou exercerait encore des activités commerciales en France, au motif que l'essence d'une procédure d'échange de renseignements serait de permettre à une autorité requérante d'obtenir des renseignements qui lui seraient nécessaires afin de vérifier si oui ou non la présomption dégagée dans le cadre de son contrôle fiscal se trouvait corroborée, de manière qu'il n'appartiendrait pas à l'administration luxembourgeoise de demander à l'autorité française d'apporter des justifications des éléments à la base de sa présomption acquise dans le cadre de son contrôle en France.

Si l'Etat conclut dès lors que sur base de ces seuls arguments l'appel devrait être déclaré fondé en ce que la décision d'injonction entreprise serait conforme à la loi et que le jugement entrepris devrait donc encourir la réformation, il fait également état d'informations complémentaires fournies par l'autorité française. Ainsi, il se dégagerait d'abord des éléments complémentaires soumis par les autorités françaises que la demande de renseignements litigieuse ferait suite à une perquisition diligentée en France après une autorisation dûment accordée par le juge judiciaire français et que les éléments saisis permettraient de dégager que l'intimée serait gérée depuis le territoire français et qu'elle y aurait exercé une activité commerciale à titre habituel au cours de la période du 10 décembre 2010 au 31 décembre 2013 sans être immatriculée au registre du commerce et des sociétés en France et sans avoir satisfait à ses obligations déclaratives.

En outre, concernant les éléments complémentaires relatifs au fond du dossier, les autorités françaises auraient fait part de ce qu'au regard du droit interne et du droit conventionnel, les éléments recueillis par le service et notifiés à l'intimée établiraient le

siège réel de direction effective et l'activité en France de l'intimée. Ainsi, l'absence de moyens matériels et humains au Luxembourg serait corroborée par différents éléments, tout comme la direction effective de l'intimée en France serait pareillement confirmée par un certain nombre d'éléments ayant pu être recueillis en France. Ces éléments complémentaires confirmeraient également que les renseignements demandés par les autorités françaises ayant l'objectif de corroborer leur présomption que l'intimée a exercé ou exercerait encore en France une activité commerciale de prestations de services informatiques seraient conformes aux critères de la pertinence vraisemblable et s'inscriraient dans la finalité fiscale poursuivie.

Sur la base de l'ensemble de ces considérations, l'Etat conclut partant à la réformation du jugement entrepris et au rejet du recours de l'intimée.

L'intimée par contre conteste « *fermement* » le fait qu'elle pourrait disposer d'un établissement stable en France, mais elle expose qu'afin de ne pas s'opposer aux enquêtes de l'administration française, elle lui aurait fourni tous les documents nécessaires à la vérification de sa comptabilité luxembourgeoise qui serait la seule tenue par ses soins. Elle relève ensuite qu'une seconde demande de renseignements du 2 février 2015 lui aurait été adressée par le directeur et que celui aurait demandé de sa part des renseignements concernant la réalité de ses activités au Luxembourg. Elle indique encore que cette seconde décision directoriale ferait l'objet d'un recours introduit devant le tribunal administratif.

En droit, l'intimée rappelle les exigences relatives à l'échange de renseignements telles qu'elles découleraient de l'article 22 de la Convention et de l'échange de lettres y relatif pour en déduire que les demandes devraient être aussi détaillées que possible et contenir tous les faits pertinents à la demande afin que l'autorité requise dispose de tous les éléments nécessaires pour traiter la demande le plus efficacement possible et exclure la possibilité d'une pêche aux renseignements. Ainsi, le point 7 du manuel de l'OCDE sur la mise en place de l'échange de renseignements en matière fiscale prévoirait notamment qu'il conviendrait de fournir des informations de référence pertinentes, dont notamment l'objet fiscal de la demande de renseignements, l'origine de l'enquête, les motifs de la demande et les raisons de penser que les renseignements demandés sont détenus sur le territoire de la partie requise ou sont en possession ou sous le contrôle d'une personne se trouvant dans la juridiction requise.

Par rapport aux renseignements concrètement demandés par le directeur, l'intimée fait valoir que celui-ci serait allé au-delà des renseignements recherchés par les autorités françaises en lui demandant d'indiquer le montant des intérêts payés pour les comptes en question ainsi que le montant des impôts payés sur ces intérêts et ce alors même que les autorités françaises n'auraient pas sollicité d'informations à ce sujet. En outre, la décision directoriale viserait la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2013. Cependant, l'intimée n'aurait été constituée que le 10 décembre 2010 et elle ne ferait l'objet d'une vérification de comptabilité en France que pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2013. Par voie de conséquence, les renseignements à fournir ne pourraient concerner que la période débutant le 1^{er} janvier 2011, les autorités fiscales françaises n'ayant pas pris la décision de contrôler la période antérieure. Il s'ensuivrait qu'en demandant des renseignements sur une période débutant le 1^{er} janvier 2010, le directeur aurait outrepassé la demande des autorités françaises.

Par rapport au but fiscal de la demande de renseignements litigieuse, l'intimée estime que le but fiscal réel ne consisterait pas dans la fixation de l'impôt sur les sociétés par rapport au revenu professionnel, mais que le but réel serait mentionné par ailleurs dans la demande des autorités françaises et tendrait en réalité à vérifier la réalité de ses activités économiques au Luxembourg et à connaître l'identité des personnes physiques ayant un pouvoir sur les comptes bancaires par elle détenus. L'intimée questionne l'intérêt pour les autorités françaises de vérifier la réalité de son activité économique au Luxembourg et la

pertinence de l'identité des personnes physiques ayant un pouvoir sur ses comptes bancaires par rapport à sa situation fiscale en France. Relativement à ses activités économiques au Luxembourg, l'intimée estime que les renseignements afférents ne concerneraient pas les autorités françaises dans la mesure où elle serait une société de droit luxembourgeois qui payerait l'impôt sur ses bénéfices au Luxembourg, la territorialité de son activité n'ayant pas d'impact sur son imposition. L'intimée indique à cet égard que dans les deux propositions des rectifications lui adressées par les autorités fiscales françaises les 16 décembre 2014 et 3 mars 2015, l'administration fiscale française aurait estimé qu'elle disposerait d'un établissement stable en France en se basant sur le fait qu'elle serait administrée depuis la France, cette circonstance étant entièrement étrangère à son activité. L'intimée rappelle dans ce cadre qu'elle aurait fourni à l'administration française l'ensemble de sa comptabilité ainsi que les pièces justificatives, dont notamment les factures émises et les factures acquittées, de manière qu'à travers la seule lecture de ces documents, l'administration française aurait été à même de juger du lieu à partir duquel elle fournirait ses prestations de services. En outre, dans la mesure où l'administration fiscale disposerait, contrairement à ses affirmations, des relevés bancaires des comptes de l'intimée pour avoir été saisis dans le cadre d'une perquisition, et où elle aurait elle-même fourni toutes ses factures de fournisseurs dans le cadre de la vérification de la comptabilité menée, les autorités françaises ne seraient pas légitimées à lui demander les détails sur les virements effectués au bénéfice de deux sociétés établies au Panama.

Quant à la condition de l'épuisement des sources habituelles de renseignements prévues par les procédures fiscales internes, l'intimée fait valoir que la demande de renseignements litigieuse indiquerait certes que les autorités françaises auraient épuisé les sources habituelles prévues par les procédures fiscales de droit français, mais ne démontrerait pas la réalité de cette affirmation.

L'intimée fait encore valoir que ce serait de mauvaise foi que les autorités françaises indiqueraient qu'elle n'aurait pas coopéré avec les autorités chargées de l'enquête en France, au motif qu'elle aurait accepté de participer à la vérification de sa comptabilité et qu'elle aurait communiqué tous ses documents comptables accompagnés de pièces justificatives aux autorités françaises. En outre, les autorités françaises auraient laissé supposer qu'une personne nommée ... aurait la qualité d'administrateur de l'intimée et sollicitent des renseignements sur les pouvoirs de ce dernier et sur les comptes de la société, alors qu'en réalité cette personne n'aurait point cette qualité, de manière que les autorités françaises n'hésiteraient pas à mentir pour tromper leur interlocuteur et obtenir de manière détournée des informations.

Par rapport aux informations complémentaires fournies par les autorités françaises et invoquées par l'Etat à l'appui de son appel, l'intimée conclut que ces informations n'auraient pas figuré dans la demande de renseignements initiale à la base de la décision directoriale déferée, de manière qu'elles ne pourraient plus être prises en compte pour justifier la décision directoriale déferée. L'intimée ajoute que même à travers ces éléments complémentaires, les autorités françaises n'auraient point établi qu'elles disposeraient d'un établissement stable français en ce que la procédure serait toujours en cours et que les éléments présentés par l'Etat comme étant des faits établis ne seraient en réalité que des affirmations de l'administration française qui seraient parfaitement infondées. Ainsi, le but des autorités françaises n'aurait jamais été de corroborer leur présomption de l'existence d'un établissement stable français, mais de taxer purement et simplement l'intimée alors même qu'elle se serait acquittée des impôts luxembourgeois sur ses résultats des années couvertes par la demande de renseignements litigieuse.

L'intimée conclut à partir de l'ensemble de ces éléments que la demande de renseignements des autorités françaises constituerait une pêche aux renseignements et que ce

serait à tort que le directeur y aurait donné suite, de sorte que sa décision devrait encourir l'annulation par réformation du jugement entrepris.

Il se dégage du libellé de la décision d'injonction directoriale déférée que la demande des autorités françaises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16 et que le directeur fait référence, dans la rubrique « *Concerne* » à la fois à la loi du 31 mars 2010 et à la loi du 29 mars 2013. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* » sans autrement préciser les dispositions de droit international ou national par rapport auxquelles il a examiné le respect de ce critère. Il y a partant lieu de déduire à partir de ce libellé de la décision déférée que le directeur a suivi les autorités françaises et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 et dès lors sur ces deux ensembles de dispositions.

Etant donné que le directeur peut valablement soit baser une décision d'injonction sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national, soit en faire une application cumulative selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise, il y a lieu d'examiner la validité de la décision déférée par rapport à l'ensemble desdites dispositions.

L'article 22 de la Convention, dans la teneur lui conférée par l'Avenant du 3 juin 2009, dispose dans son paragraphe (1) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;*

(b) *les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;*

(c) *le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.*

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27), de manière que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « *Manuel* », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

La Cour rejoint encore les premiers juges dans leurs considérations générales que l'article 26 du Modèle de convention, et donc également l'article 22 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3^e alinéa du texte d'accord), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Cette condition implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n°s 5, 5.1 et 9) et ensuite que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4 *sub a*) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16, les obligations de communication, sur demande de la part d'autorités d'autres Etats membres, de renseignements par les autorités luxembourgeoises sont définies par l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1^{er}, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives* ».

Par rapport au contenu nécessaire d'une demande de la part d'une autorité d'un autre Etat membre, l'article 2, *sub k*) de la loi du 29 mars 2013 définit l'échange de renseignements sur demande comme « *tout échange d'informations réalisé sur la base d'une*

demande introduite par l'Etat membre requérant auprès de l'Etat membre requis dans un cas particulier ». L'article 20 de la loi du 29 mars 2013, après avoir indiqué dans son paragraphe (1) que « *les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu des articles 5 et 6 ainsi que les réponses correspondantes, les accusés de réception, les demandes de renseignements de caractère général et les déclarations d'incapacité ou de refus au titre de l'article 8 sont, dans la mesure du possible, transmis au moyen d'un formulaire type adopté par la Commission européenne (...)* », précise dans son paragraphe (2) que « *les formulaires types visés au paragraphe (1) comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

- a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;*
- b) la finalité fiscale des informations demandées.*

L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise ».

Ces dispositions de la loi du 29 mars 2013 constituent la transposition fidèle des articles 3, *sub* 8), 5 et 20 de la directive 2011/16.

Il s'ensuit qu'une requête d'échange de renseignements sur demande n'est à considérer comme portant sur un cas particulier que si, au minimum, l'autorité requérante fournit à l'autorité requise les informations essentielles, premièrement, concernant l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise, dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale, à savoir des indications relatives aux nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout autre élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. Il en découle nécessairement que l'échange de renseignements sur demande instauré par la directive 2011/16 ne peut concerner que des cas d'imposition de contribuables individuellement identifiés.

La loi du 29 mars 2013 ne définit pas plus loin la condition suivant laquelle les informations demandées doivent être vraisemblablement pertinentes pour l'administration dans le cadre de l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts couverts par la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 à situer par rapport aux cas particuliers de personnes identifiées faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

Cependant, le considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16 décrit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez soupagement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif* ».

La norme de la pertinence vraisemblable consacrée par la directive 2011/16 correspond partant pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », pour l'application de l'article 26 dudit Modèle dans sa teneur au moment de l'adoption de cette directive (cf. Cour adm. 19 mars 2015, n° 35750C du rôle, disponible sur <http://www.justice.public.lu/fr/jurisprudence/juridictions-administratives/index.php>).

Tout d'abord, il convient de préciser, de concert avec les premiers juges, que la demande de renseignements en cause définit l'identité de la personne concernée par l'enquête en cours en France comme étant « ... SA », « *société de droit luxembourgeois dont le siège est situé ... – Luxembourg* » dont le « *numéro d'identification fiscale* » est le « *RC ...* », de sorte que la condition d'identification de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête se trouve remplie en l'espèce. Les premiers juges ont considéré à bon droit dans ce cadre que cette conclusion n'est pas éternuée par le fait que l'adresse du siège de la société ... figurant dans la demande de renseignements des autorités fiscales françaises est celle de l'ancien siège social, étant donné qu'il ressort des explications concordantes du délégué de gouvernement que le transfert de siège social est intervenu en date du 12 novembre 2014 et qu'il n'a fait l'objet d'une publication au Mémorial C qu'en date du 9 décembre 2014, soit postérieurement à la date de la demande d'échange de renseignements émanant des autorités fiscales françaises.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées telle que visée à l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 et au point c) de l'échange de lettres prévisé relatif à l'article 22 de la Convention, la demande des autorités françaises indique la motivation suivante : « (...) *Il ressort des éléments en possession du service que cette société est présumée avoir exercé et/ou exercer en France une activité commerciale de prestations de services informatiques sans souscrire les déclarations fiscales correspondantes. La vérification de comptabilité de la société ... SA a été engagée le 25/06/2014 afin de déterminer ses obligations fiscales et comptables en France. Par ailleurs, cette société possède trois comptes auprès de la banque ... Luxembourg. Les demandes de communication des relevés bancaires n'ont pas été honorées par la société vérifiée. Le service souhaiterait vérifier la réalité des activités économiques de la SA ... au Luxembourg et connaître l'identité des personnes physiques ayant un pouvoir sur les comptes bancaires qu'elle détient* ». La demande d'échange de renseignements indique encore que des renseignements doivent être fournis en ce qui concerne les « *Virements effectués au bénéfice de la ... (société établie au Panama)* » et les « *Virements effectués au bénéfice de la ... SA (société établie au Panama)* ».

Il découle de la Convention qu'une société ayant son siège statutaire au Luxembourg ne peut être assujettie à une imposition de ses revenus en France qu'en raison soit d'un établissement stable qu'elle entretient sur le territoire français, déclenchant l'imposition en France des revenus réalisés par le biais de cet établissement, soit du centre effectif de direction localisé sur le territoire français qui permettrait de qualifier la société comme résident fiscal français.

Or, en l'espèce, les autorités françaises ont fait état dans leur demande de renseignements du 24 novembre 2014 de « *prestations de services informatiques* » que l'intimée aurait fournies en France, lesquelles ne sont néanmoins à elles seules pas de nature à déclencher une soumission de l'intimée à l'imposition française, mais elles n'ont fourni aucun indice quant à l'existence d'un établissement stable français ou à la fixation du centre effectif de direction de l'intimée sur le sol français, la circonstance indiquée dans la demande de renseignements litigieuse que l'administrateur-délégué et l'un des administrateurs auraient leur domicile fiscal en France n'étant à elle seule pas de nature à emporter une telle conséquence en l'absence d'autres éléments. Cependant, sans devoir établir la preuve des

éléments à la base de leur présomption relative à la localisation des activités de l'intimée, il aurait incombé aux autorités françaises d'indiquer dans leur demande que l'enquête en cours tend à voir confirmer ou infirmer l'existence du centre effectif de direction ou d'un établissement stable de l'intimée sur le territoire français et de résumer les éléments factuels déjà réunis à cet égard dans le cadre de l'enquête déjà effectuée. Ces indications auraient permis aux autorités luxembourgeoises de retracer le lien entre les renseignements sur l'activité luxembourgeoise de l'intimée, sur les opérations effectuées sur ses comptes bancaires et sur les personnes ayant des pouvoirs sur ces comptes ensemble la finalité de l'enquête fiscale en cours. Par contre, le libellé de la demande des autorités françaises du 24 novembre 2014 permet plutôt de supposer qu'elles auraient pris l'activité imputée à l'intimée sur le territoire français comme argument pour procéder à une enquête à son égard et que, sur base de cette enquête, les autorités françaises auraient fait état auprès du directeur essentiellement de frais pour prestations payées à des sociétés panaméennes et de certains virements de fonds de la part de sociétés françaises, qui ne sont pourtant pas de nature à indiquer l'existence d'un établissement stable ou d'un centre effectif de direction en France, et auraient entendu obtenir par le biais de leur demande de renseignements des indices originaux, non dégagés par leur propre enquête, sur l'activité globale de l'intimée et sur sa localisation effective.

Dans ces conditions et plus particulièrement sur base des éléments fournis en cause par la demande du 24 novembre 2014 et de l'argumentation des parties déployée en première instance, la Cour rejoint l'analyse des premiers juges, au-delà de certaines formulations passablement tranchantes, que les éléments leur présentés ne permettaient pas de conclure que les renseignements sollicités puissent servir avec une probabilité suffisante à asseoir une imposition de l'intimée en France et qu'ils puissent être considérés comme vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Ils ont dès lors conclu à bon droit, eu égard aux éléments soumis en cause en première instance, que la demande d'échange de renseignements du 24 novembre 2014 constituait une « *pêche aux informations* » non conforme au prescrit de l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 et à celui de l'article 22 de la Convention.

Cependant, il convient de constater qu'en instance d'appel, le délégué du gouvernement a versé en cause en annexe à la requête d'appel une prise de position des autorités françaises relatant les informations complémentaires suivantes :

« *Description des faits et objectifs poursuivis :*

Sur la procédure poursuivie par l'administration française

L'affaire fait suite à une perquisition diligentée en France après autorisation dûment accordée par le juge judiciaire français et sous le contrôle de celui-ci (le juge n'accorde pas à l'administration fiscale le droit de faire une perquisition si des faits et manquements graves de la part d'un contribuable n'ont pas été dûment constatés et portés à la connaissance du juge) :

Conformément aux dispositions de l'article L 16 B du livre des procédures fiscales (LPF), un droit de visite et de saisie (i.e. perquisition) a été exercé le 10 décembre 2013 par la Direction Nationale des Enquêtes Fiscales (DNEF) en application de

- l'ordonnance délivrée le 9 décembre 2013 par M. ..., Juge des Libertés et de la Détention du Tribunal de Grande Instance F-... ;*
- l'ordonnance délivrée le 9 décembre 2013 par M. ..., Juge des Libertés et de la Détention du Tribunal de Grande Instance de F-.*

Il ressort des éléments saisis (notamment la correspondance électronique) que la société ... SA est gérée depuis le territoire français et qu'elle y a exercé une activité

commerciale à titre habituel au cours de la période du 10/12/2010 au 31/12/2011, date de clôture de son premier exercice, sans être immatriculée au registre du commerce et des sociétés en France et sans avoir satisfait à ses obligations déclaratives. Il résulte de l'article L 169 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) qu'une activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans les délais légaux, les déclarations fiscales qu'il était tenu de souscrire et n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du Tribunal de Commerce.

Sur le fond de l'affaire

Au regard du droit interne et en droit conventionnel, les éléments recueillis par le service et notifiés à la société le 16/12/2014 (pour l'année 2011) et le 03/03/2015 (sur l'année 2012-2013) établissent le siège réel de direction effective et l'activité en France de la société

En effet, les éléments de fait de cette démonstration sont les suivants

1) l'absence de moyen matériel et humain au Luxembourg caractérisée par :

- le constat d'aucune immobilisation corporelle inscrite aux bilans des exercices clos au titre des années 2011 à 2013 ;*
- l'absence de personnel au Luxembourg ;*
- le recours à des prestataires de services pour la mise à disposition d'un local, le renvoi en France de tout courrier adressé au siège social, la tenue de la comptabilité et l'envoi des déclarations fiscales aux autorités luxembourgeoises ;*
- la domiciliation hors du Luxembourg des administrateurs de la société (l'un au Panama et en France pour trois d'entre eux) ;*

2) la direction effective de la société en France

- dans le cadre de contrats de sous-traitance, la société ... met à disposition de sociétés informatiques, les compétences techniques de ses consultants SAP qui interviennent directement auprès des clients desdites sociétés.*
- Le travail des consultants informatiques est facturé au nom de la société Ces derniers doivent adresser à la société intermédiaire des comptes rendus d'activité dits CRA permettant une refacturation aux clients finaux.*
- Les prestations de la société ... s'effectuent sur le territoire français par l'intermédiaire de salariés domiciliés en France.*
- depuis le territoire français, M. ..., administrateur de droit domicilié en France, engage juridiquement (négociation des contrats) et représente la société ... dans sa gestion quotidienne vis-à-vis des tiers (courriers et courriels; factures; règlements; fourniture d'attestation; interface entre les consultants informatiques et les prestataires luxembourgeois).*
- la gérance collégiale de fait par l'ensemble des consultants informatiques depuis leurs domiciles respectifs grâce à une boîte mail dédiée à la gestion de la société et grâce à un espace commun de stockage de fichiers, appelé DROPBOX (DB) dédié à la comptabilité (accession à ces moyens de communication en réseau exclusivement par un mot de passe unique).*

Renseignements et documents souhaités

L'administration fiscale française doit tirer toutes les conséquences du schéma d'évitement de l'impôt mis en œuvre par la société ... SA pour se soustraire au paiement de l'impôt en France.

La communication au titre des années 2011 à 2013 (années couvertes par la procédure de contrôle en France) des relevés des comptes bancaires ouverts par la société auprès de la banque ... permettra de reconstituer son chiffre d'affaires au titre de ces trois années et de déterminer la quote-part de bénéfices taxables en France ».

C'est à tort que l'intimée s'oppose à la prise en compte de ces informations complémentaires soumises par les autorités françaises et présentées en instance d'appel par le délégué du gouvernement comme moyen nouveau. En effet, s'il est vrai que l'article 7 (4) de la directive 2011/16 prévoit la faculté pour l'autorité compétente de l'Etat requis de relever des lacunes constatées dans la demande de renseignements ou la nécessité de fournir d'autres renseignements et de demander à l'autorité compétente de l'Etat requérant de compléter sa demande en ce sens, cette disposition tend cependant exclusivement à conférer cette faculté à l'autorité de l'Etat requis en vue de vérifier le contenu de la demande lui soumise et de solliciter des éléments complémentaires qu'elle considère comme nécessaires sans que le délai lui imparti par l'article 7 (1) de la directive 2011/16 ne se trouve réduit par cet échange complémentaire entre les autorités compétentes. Ladite disposition ne peut pourtant pas être interprétée en ce sens qu'elle aurait pour but, voire seulement pour effet de figer définitivement le contour des éléments de fait et de droit qui pourraient être pris en compte à tous les stades de la procédure dans l'Etat requis afin de vérifier la validité de la demande de renseignements. En effet, la qualification d'une demande de renseignements comme complète par l'autorité en charge au niveau de l'Etat requis n'engage que celle-ci dans son propre champ de compétence et ne saurait l'empêcher de soumettre dans le cadre d'une instance contentieuse subséquente des éléments complémentaires destinés à corroborer la validité de la demande de renseignements. En outre, ni la directive, ni la loi du 29 mars 2013 ne comportent une disposition qui dérogerait à l'article 58 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives qui consacre l'admissibilité de moyens nouveaux en instance d'appel.

Cette demande de rejet de la part de l'intimée est partant à abjurer.

En ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, les autorités de l'Etat requis sont appelées à vérifier la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et à contrôler la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire à analyser s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. Cependant, les autorités de l'Etat requis, et partant également le juge compétent de l'Etat requis, ne sont pas amenées à procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante.

Les éléments complémentaires fournis par les autorités françaises permettent actuellement de conclure que ces dernières entendent imputer à l'intimée son centre effectif de direction situé sur le territoire français, dont la preuve emporterait sa qualification comme résident fiscal français soumis à l'imposition de ses revenus en France, et que les autorités françaises font état d'un certain nombre d'indices originaux obtenus à travers l'enquête menée en France quant à l'absence d'une activité effective de l'intimée au Luxembourg et à la gestion réelle de son activité à partir du territoire français. Tels que décrits par les autorités françaises, ces indices sont effectivement relatifs à la gestion effective de l'intimée et à l'exercice de son activité et sont partant de nature à constituer ensemble un faisceau de circonstances rendant plausible la possibilité pour les autorités françaises de pouvoir établir

la réalité de la localisation du centre effectif de direction de l'intimée en France. Ces éléments sont partant de nature à rendre vraisemblablement pertinents les renseignements sollicités par les autorités françaises et requis par la décision directoriale déferée quant aux pouvoirs sur les comptes bancaires luxembourgeois de l'intimée et quant aux opérations sur ces comptes en général. En effet, la demande litigieuse s'insère dans une procédure de contrôle en cours destinée à établir la situation factuelle à la base du cas d'imposition en question, mais non encore achevée au moment de la demande de renseignements, de manière que les éléments fondateurs d'un établissement ne sont en principe pas encore entièrement établis. Dans ces conditions, il est suffi au critère de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés si les éléments déjà réunis ou découverts par les autorités de l'Etat requérant rendent l'imputabilité à l'intimée du centre effectif de direction situé en France suffisamment vraisemblable, condition à laquelle la demande litigieuse suffit au vu du descriptif complémentaire fourni par les autorités françaises suite au jugement entrepris. Il y a lieu d'ajouter que la demande dans la décision directoriale de fournir également des indications quant aux intérêts produits par les comptes bancaires visés et aux impôts payés sur ces intérêts ne peut pas être considérée comme dépassant l'objet de la demande des autorités françaises dans la mesure où celle-ci tend à la détermination des revenus réels de l'intimée et où ces intérêts se trouvent *a priori* de toute façon renseignés sur les relevés bancaires sollicités.

Relativement à la question de la période couverte par le contrôle fiscal français, le délégué du gouvernement souligne à bon droit que le premier exercice social de l'intimée a couvert la période du 10 décembre 2010 au 31 décembre 2011 et que la demande des autorités françaises a également indiqué le 10 décembre 2010 comme date de début de la période couverte par son enquête. Dans ces conditions, le fait que le directeur a mentionné comme date de début de la période visée par sa décision le 1^{er} janvier 2010 ne saurait affecter la légalité de cette dernière en ce qu'il y a lieu d'admettre, dans un souci de lui conférer un effet utile, qu'elle n'a pas pu viser une période durant laquelle l'intimée n'avait pas encore une existence légale, mais que le directeur s'est référé à la partie de l'année 2010 durant laquelle l'intimée a eu une existence légale et une activité.

Si les informations complémentaires fournies par les autorités françaises permettent dès lors de conclure au caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités par les mêmes autorités à travers leur demande du 24 novembre 2014 et partant à la validité de la décision directoriale du 1^{er} décembre 2014, il n'en reste pas moins que la soumission du contenu essentiel de ces informations **par les autorités françaises dès la soumission de leur demande du 24 novembre 2014** aurait permis de conclure dès l'ingrès au caractère valable de cette demande de renseignements et d'éviter ainsi une décision d'annulation de première instance justifiée à l'époque sur base des éléments lacunaires fournis au tribunal.

Il découle de l'ensemble des développements ci-avant que l'appel étatique est justifié et que le jugement entrepris encourt, à la suite d'éléments complémentaires des autorités de l'Etat requérant présentés en instance d'appel, la réformation en ce sens que le recours de l'intimée est à rejeter comme étant non justifié.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 1^{er} avril 2015 en la forme,
au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 18 mars 2015, rejette le recours de l'intimée contre la décision directoriale déférée du 1^{er} décembre 2014 comme étant non fondé,

condamne l'intimée aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 21 mai 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 May 2016

Le greffier de la Cour administrative